
دار المنظومة
DAR ALMANDUMAH
الرواد في قواعد المعلومات العربية

المؤتمر الضريبي السابع

تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء المتغيرات المعاصرة

الموضوع

إطار مقترح للمحاسبة عن تكاليف الجودة الشاملة للتعليم المحاسبى

الباحث

د/ طلعت عبد العظيم متولى

قسم التكاليف ونظم المعلومات

كلية التجارة - جامعة طنطا

١٤ -١٦ مايو ٢٠٠٢

دار الدفاع الجوى - القاهرة

القسم الأول

إطار البحث

١-١ **مقدمة**

من المسلم به أن التعليم المحاسبى يلعب دورا هاما في تحديد مستقبل دول ، وبسبب هذه الأهمية اصبحت مناقشة قضاياه عملية مستمرة في الحقبة الأخيرة من هـذا القـرن على كل المستويات المحلية والدولية ، بسبب ما يطرأ على العالم من تغـيرات سـريعة ومـتلاحقة مما يضع على كاهل مؤسسات التعليم المحاسبى ، مسـئولية كبيرة في ملاحقة هذه التغيرات متمثلة في تطوير مناهجها وبرامج إعداد هـؤلاء الخرجين ، مما يساعد على ربطهم قويا بمجتمعهم بالإضافة إلى تزويدهم بالمهارات المحاسبية المستحدثة القابلة للإستخدام ، بما يؤدى إلى اكتسابهم المستوى المقبول من الأداء المحاسبى .

١-٢ **هدف البحث**

يهدف البحث إلى :

١ – دراسة دور استخدام نظام الجودة الشاملة في ترشيد تكلفة التعليم المحاسبى .
٢ - تقديم إطار مقترح للمحاسبة عن تكاليف جودة التعليم المحاسبى .

١-٣ **منهج البحث**

يسلك البحث بصفة أساسية منهجا استنباطيا ، يحاول الباحث من خلاله وضع تصـور لإطـار مقـترح للمحاسـبة عـن تكاليـف جـودة التعلـيم المحاسـبى ، واسـتنباط متطلبات تطبيق هذا الإطار في جمهورية مصر العربية .

١-٤ **محتويات البحث**

يحتوى البحث على الأقسام التالية :

القسم الأول : إطار البحث

القسم الثاني : الإطار المقترح للمحاسبة عن تكاليف جودة التعليم المحاسبى .

القسم الثالث : متطلبات تطبيق الإطار المقترح في جمهورية مصر العربية .

القسم الثاني

الإطار المقترح للمحاسبة عن تكاليف الجودة الشاملة

للتعليم المحاسبى الجامعى

٢-١ مقدمة

حتى يمكن تأهيل خريج التعليم المحاسبى تأهيلا فعالا يحتاج ذلك إلى تكاليف مرتفعة ، بالإضافة إلى أنه إذا تم التخطيط لمواجهة المنافسة الأجنبية في هذا المجال نحتاج إلى تكلفة أعلى .

ولذلك يعتبر هدف تحسين مستوى جودة خريج التعليم المحاسبى ، مع الرقابة على تكلفة جودة خريج التعليم المحاسبى مع الرقابة على تكلفة الخريج من الأهداف الأولية لأقسام المحاسبة بالجامعات المصرية ، حيث لم يعد كافيا فقط التركيز على مستوى جودة التعليم المحاسبى ، بل يجب مراقبة تكلفة الوصول إلى تلك الجودة بعناية خاصة .

ويعتبر هذا البحث محاولة لتعميق دور محاسبى التكاليف في مجال الرقابة على جودة مستوى خريج التعليم المحاسبى بمفهومها الشامل ، حيث يستهدف تقديم إطار مقترح للمحاسبة عن تكاليف جودة خريج التعليم المحاسبى ، وذلك من خلال العرض التحليلى لأسس القياس والتبويب والتحليل والتقرير المحاسبى عن هذه التكاليف ، وذلك من خلال معالجة بيانات تكاليف جودة التعليم المحاسبى من خلال إطار محدد الأركان .

٢-٢ مبررات تطبيق الجودة الشاملة في الجامعات

أشار البعض إلى أن المنافسة بين الجامعات الحكومية والخاصة ، وبين الجامعات الوطنية والأجنبية مستمرة ، وسوف تزداد خلال السنوات القادمة ، وان من أهم التحديات المعاصرة أمام الجامعات مايلى : (النجار ، ٢٠٠٠)

١ – غياب التنافسية في الأسواق العالمية لخريجى الجامعات الوطنية .
٢ - تدهور الانتاجية في المجالات العديدة لخريجى الجامعات الوطنية .
٣ – نقص نصيب الشركات الوطنية في السوق العالمى بسبب الموارد البشرية الناتجة عن أنماط التعليم الجامعى الحالى .
٤ - تزايد البطالة بين خريجى الجامعات الوطنية .
٥ - زيادة المعروض من الخريجين الجامعيين عن الطلب عنهم مثل خريجى كليات التجارة .

٢-٣ حتمية الرقابة على تكلفة جودة خريج التعليم المحاسبى

ترجع حتمية الرقابة على تكلفة خريج التعليم المحاسبى ، إلى ما تعكسه مؤشرات الإنفاق على التعليم :

- ارتفعت موازنة الجامعات من حوالى ٥٨١ مليون جنيه عام ١٩٨٦/٨٥ إلى نحو ٢٤٥٧ مليون جنيه عام ١٩٩٥/٩٤ ، وذلك بنسبة زيادة تبلغ ٣٢٣% .

- تطور نصيب الطالب في موازنة الجامعات في العام الجامعى ١٩٩/٩٤ نحو ٤٩٢٦ جنيه مقابل ١٣٨٣ جنيه في عام ١٩٩٦/٨٥ ، وذلك بنسبة زيادة قدرها ٤٦% وذلك يعكس الزيادة في متوسط نصيب الطالب .
- بلغت الاعتمادات للجامعات في مجالات إنشاء المبانى والتجهيزات ووسائل النقل حيث بلغت هذه الاعتمادات نحو ٥٥٢ مليون جنيه في عام ١٩٩٥/٩٤ مقابل ١٣٩ مليون جنيه وذلك بنسبة زيادة قدرها ٢٦٨% .

٢-٤ الرقابة على جودة التعليم المحاسبى

يعتبر ضبط أو رقابة جودة **Quality control** التعليم المحاسبى ، من أهم مسئوليات أقسام المحاسبة ، وان مفهوم رقابة الجودة يجب أن يتسع ليشمل مفهوم إدارة الجودة ، ويقصد بهذا المفهوم المجموعة المتكاملة من القرارات المتعلقة بالمنهجيات المحاسبية وأدوات تدريس هذه المنهجيات وكفاءة أعضاء هيئة التدريس ، والتى تتيح ضمان مستوى الجودة المستهدف في جميع مراحل السنوات الدراسية لخريج التعليم المحاسبى ، وفى ظل هذا المفهوم يندرج :

أ – تخطيط جودة خريج التعليم المحاسبى

وتتطلب هذه المرحلة عدة خطوات :

- التعرف على طبيعة حاجة المجتمع من القدرات (مهارات ومعرفة) الواجب توافرها في خريج التعليم المحاسبى .
- التعرف على المنهجيات المحاسبية الحالية وعناصرها بالتفصيل ، وتحديد الفجوة القائمة فيها .
- تصميم منهجيات محاسبية مستحدثة ، بحيث تضمن تنمية مهارات الفهم والتحليل والقراءة ، وان يتم الاستعانة بتصميمات أقسام المحاسبة بالجامعات الأجنبية للمنهجيات ، وأن يتم تعديل البعض بما يتلاءم مع البيئة المحلية .
- ان يشارك في إعداد تصميمات المنهجيات المحاسبية جهات العمل والمنظمات المحاسبية المهنية وأعضاء هيئة التدريس والطلاب .
- تحديد أدوات التعليم وأوزانها النسبية ، ومنها المحاضرات في المنهجيات المحاسبية ، تطبيقات الحاسب الآلى للمنهجيات المحاسبية ، الزيارات الميدانية للمواقع المحاسبية ، التدريب المحاسبى ، البحوث .

ب – ضمان جودة خريج التعليم المحاسبى

يقصد بضمان جودة خريج التعليم المحاسبى ، تنفيذ الإجراءات التعليمية التى من شأنها تحقيق مؤشرات الجودة المخططة ، لخريج التعليم المحاسبى .

ج– الرقابة على جودة خريج التعليم المحاسبى

يقصد بالرقابة على جودة خريج التعليم المحاسبى ، مجموعة الاختبارات اللازمة للتأكد من تحقيق مؤشرات جودة خريج التعليم المحاسبى المخططة من عدمه ، مع تحديد طريقة التعامل مع الانحرافات عن هذه الجودة إن وجدت ، ويحتاج تطبيق المفهوم الحديث للرقابة على جودة خريج التعليم المحاسبى الجامعى إلى توافر متطلبات سعينه ، منها :

أ – تخطيط المناهج التعليمية المحاسبية بناء على خبرات السنوات السابقة ومعرفة متطلبات سوق العمل .

ب – التطوير المستمر للأبحاث والدراسات اللازمة للارتفاع بمستوى جودة خريج التعليم المحاسبى الجامعى .

ج – إعداد الموازنات التخطيطية الخاصة بعدد خريجين التعليم المحاسبى والتكاليف التقديرية للتخرج بمستوى الجودة المستهدف .

وتتضمن هذه المرحلة قياس نتائج عملية التعليم المحاسبى ، ويتم القياس بعدة عناصر :

- □ تحديد أدوات القياس (امتحان تحريرى ، شفهى ، بحث ، تقرير) .
- □ رأى أعضاء هيئة التدرس في خريج التعليم المحاسبى .
- □ رأى جهات العمل في خريج التعليم المحاسبى ، للتعرف على مجال النقص ومن ثم إجراء متطلبات التطوير .
- □ رأى خريج التعليم المحاسبى فيما تعلم .

<u>٢-٥ تصميم نظام لمراقبة جودة خريج التعليم المحاسبى</u>

من الأعمال الأساسية لإدارة التعليم المحاسبى ، تصميم نظام كامل لجودة التعليم المحاسبى ، ثم اتخاذ القرارات اللازمة لتشغيل عناصر النظام تشغيلا مثاليا ، ويتضمن تصميم هذا النظام العناصر التالية :

أ – تصميم النظم الفرعية لجودة التعليم المحاسبى

وفى هذه الخطوة يتم تصميم عناصر المنهجيات المحاسبية ، وتحديد طريقة قياس جودة الخريج في كل عنصر من عناصر هذه المنهجيات .

ب – تصميم قنوات التغذية العكسية للمعلومات بين القائم بالتدريس والطالب وجهات العمل المتوقعة .

ج – تصميم نظام لإتخاذ القرارات للاستفادة من معلومات التغذية العكسية في تطوير منهجيات التعليم المحاسبى .

<u>٢-٦ تكاليف الجودة في الفكر المحاسبى</u>

يعد **Kophan** من أوائل المحاسبين الذين تناولو في كتاباتهم الجودة الشاملة ، واشار الى ضرورة قياس تكلفتها ، حيث ركز على أن التحدى الذى يواجه المحاسبين في ظل التطور السريع لإستراتيجيات التصنيع الحديثة يتمثل في ضرورة تطور مقاييس تكاليف الجودة **Kophn, 1983,689** .

وفى دراسة بعنوان القياس والتخطيط والرقابة على تكلفة الجودة ، نشرها المجمع القومى للمحاسبين **National Association of Accountants** في عام ١٩٨٧ ، احتوى مضمونها على مرشد للمحاسبين لكيفية تطبيق مقاييس تكاليف الجودة **Morse, 1987:5** وفى دراسة أخرى لنفس المجمع نشرت عام ١٩٩١ ، حول تحديث دور قياس تكاليف الجودة والتقرير عنها في المشروعات الصناعية ومشروعات الخدمات ، أشارات الدراسة إلى أن تكاليف الجودة بدأت كأداة من أدوات خفض التكلفة ، ثم أصبحت الآن فلسفة صناعية من أجل البقاء وتحسين فرص تحقيق الأرباح وتحسين الوضع التنافسى .

ثم تتابعت الأبحاث بعد ذلك التى تتناول تكاليف الجودة وتحليليها ودراسة مجالاتها واعداد معايير الجودة والمعلومات المحاسبية اللازمة لإدارتها ، وتعرف تكاليف الجودة بأنها "التكاليف التى تحدث لمنع الجودة الرديئة قد حدثت ، (باسيلى ، ١٩٩٧ : ٦١) .

٢-٦-١ قواعد القياس المحاسبى لتكاليف الجودة

يقصد بقواعد القياس الإجراءات التى تنتهى بتحديد رقم معين للحدث الاقتصادي المراد قياسه ، وتتم هذه الإجراءات على عدة خطوات تبدأ بتحديد الهدف من القياس على أساس المضمون ، تعريف الحدث المراد قياسه ، وتحديد الأسلوب الأمثل للقياس والتعرف على إمكانياته ، وتقريب القياس الأمثل إلى القياس الممكن ، ويتم ذلك كله في ضوء حد أدنى من التوازن بين الشروط اللازمه لصلاحية لإجراء هذا القياس والمتعلقة بمنفعته ، ومدى الدليل الموضوعى المتاح لأسلوب القياس ودرجة الدقة المطلوبه وتكلفة إجراء عملية القياس نفسها .

إن القياس المحاسبى لتكاليف الجودة ليس بالأمر السهل ، ولكن يمكن اقتراح بعض الأسس والاجراءات المحاسبية التى من شأنها تلافى صعوبات قياس تكاليف الجودة من خلال النظام المحاسبى :

- ☐ يجب تصميم المستندات الأولية لعناصر التكاليف بالشكل الذى يعاون على توفير البيانات المطلوبة لتجميع تكاليف الجودة .
- ☐ يؤدى إمكان إلحاق تكاليف الجودة إلى منتج أو صنف معين إلى سهولة حصرها ، وقياسها محاسبيا .

وبالرغم من غزارة البحوث في مجال تكاليف جودة المنتج ، إلا أن هناك ندرة في مجال البحوث الخاصة بتكاليف الجودة في مجال الخدمات ومنها مجال التعليم .

٢-٦-٢ وحدات قياس تكاليف التعليم المحاسبى الجامعى

تأخذ وحدات قياس تكاليف التعليم المحاسبى الجامعى الأشكال التالية : (حسن ، ١٩٩٧ : ٨٣) .

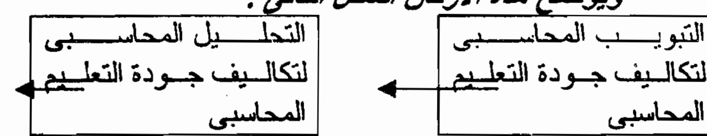
وحدات القياس	مستوى تحديد التكلفة
١ ــ الطلب	- المقرر الدراسى - الكلية الجامعية - الجامعة

٢ – الطالب/ برنامج تعليمى	- البرنامج التعليمى للسنه النهائية - البرنامج التعليمى للمراحل ما قبل النهائية
٣ – الطلبات / ساعات معتمدة	- المقرر الدراسى - الفصل الدراسى - العام الدراسى

<u>٢-٧ الإطار المقترح للمحاسبة عن تكاليف جودة التعليم المحاسبي يتضمن عناصر الإطار المقترح للمحاسبة عن تكاليف التعليم المحاسبي ، مجموعة من الأركان</u> :

١ - التبويب المحاسبى لتكاليف جودة التعليم المحاسبى الجامعي .
٢ - التحليل المحاسبى لتكاليف جودة التعليم المحاسبى الجامعي .
٣ - التقرير المحاسبى عن تكاليف جودة التعليم المحاسبى الجامعي .

ويوضح هذه الأركان الشكل التالي :



٢-٧-١ التبويب المحاسبى لتكاليف جودة التعليم المحاسبى

من التبويبات الشائعة لتكاليف التعليم ، التبويب طبقا لمفهوم تكلفة وحدات التعليم ، والتبويب طبقا لمفهوم التكلفة الاجتماعية والتكلفة الإقتصادية ، ويقترح الباحث تبويب تكاليف جودة التعليم المحاسبى الجامعى طبقا لمفهوم الجودة الشاملة ، وفيما يلى نتناول هذه التبويبات بشئ من الإيجاز .

أولا : التبويب طبقا لمفهوم تكلفة الوحدات التعليمية

يتم تبويب التكاليف طبقا لهذا المفهوم إلى : (حسن ، ١٩٩٧ ، ٦٥) .

١ – تكلفة الطالب   ٢ – تكلفة المقرر الدراسى
٣ - تكلفة الساعات المعتمدة

ثانيا : التبويب إلى تكاليف اقتصادية وتكاليف اجتماعية .

<u>أ – التكلفة الاقتصادية للتعليم المحاسبى الجامعى</u>

هى عبارة عن قيمة الموارد البشرية والمالية والطبيعية التى تدخل في عملية التعليم المحاسبى وبالمعدلات والمقاييس المعيارية مع الأخذ في الحسبان الحجم الاقتصادي لطاقة التعليم المحاسبى في الكلية ، وأيضا بالمستوى الدراسى داخل كل منه والذى يتم قايسه وتحديد التكلفة الإقتصادية به .

ويقصد بالحجم الاقتصادي للطاقة التعليمية عدد الطلاب بالمستوى الدراسى ، والذى على أساسه تم إعداد الموارد التعليمية لتعليم طلاب أقسام المحاسبة بذلك المستوى ، وكلما اقتربت الطاقة التعليمية من الطاقة التعليمية القصوى ، كلما أدى ذلك إلى الاقتراب من معدل التكلفة الاقتصادية لتعليم الطلاب .

ب – التكلفة الاجتماعية للتعليم المحاسبى الجامعى

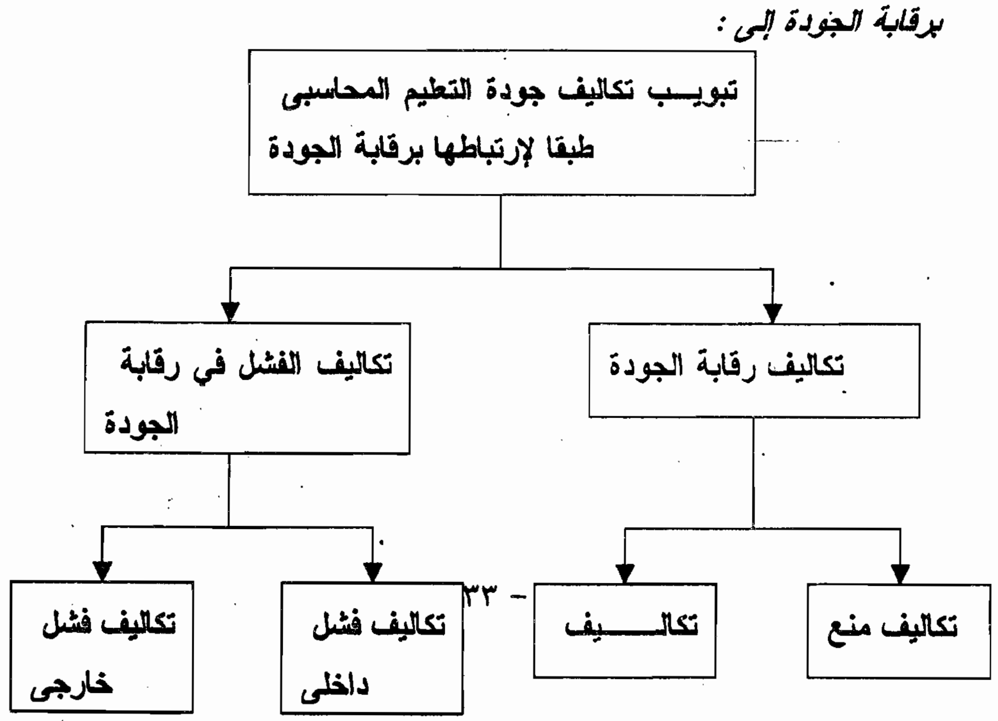
يقصد بالتكلفة الإجتماعية للتعليم قيمة ما يتحمله ا 'قتصاد القومى ككل وذلك مقابل تخصيص حجم معين من الموارد المالية والبشرية لإنجاز البرامج المتعددة ، أما بالنسبة للأفراد الذين يحصلون على الخدمة التعليمية فإنها تتمثل في تكلفة الفرصة البديلة الزمنية التى يستنفذها الفرد من عمره الزمنى في ذلك البرنامج التعليمى ، ويدخل في نطاق التكلفة الاجتماعية للتعليم المحاسبى الجامعى ، تلك التكلفة التى تتمثل في القيمة المالية للموارد التى خصصها المجتمع بالمراحل التعليمية السابقة على التحاق هؤلاء الطلاب ببرنامج التعليم المحاسبى الجامعى ، (حسن ، ١٩٩٧) .

أى أن التكلفة الاجتماعية للتعليم المحاسبى الجامعى ، تتكون من العناصر التالية :

- تكلفة الفرصة المضاعة للموارد المالية والبشرية التى يتم استنفاذها في انجاز برنامج التعليم المحاسبى .
- تكلفة الفرصة المضاعة للفترة الزمنية من عمر الفرد الذى يستنفد في التعليم سواء كان ذلك في مرحلة التعليم المحاسبى ، أو في المراحل التعليمية السابقة على ذلك .
- ما يتحمله أفراد المجتمع من أعباء مالية مقابل تعليم أبنائهم في مراحل التعليم المختلفة .

ثالثا : تبويب تكاليف جودة التعليم المحاسبى طبقاً لمفهوم الجودة الشاملة

يمكن تبويب تكاليف جودة التعليم المحاسبى الجامعى طبقا لأرتباطها برقابة الجودة إلى :



وفيما يلى تعريف هذه التبويبات لتكاليف الجودة الشاملة للتعليم المحاسبى بشئ من الإيجاز

أولا : تكاليف رقابة الجودة Cost Control

أ – تكاليف المنع Prevention Costs

هى التكاليف التى يتم التضحية بها للمحافظة على مستوى الجودة المطلوب لخريج التعليم المحاسبى الجامعى ، وتكاليف منع تخرج محاسب لاتتوفر فيه التأهيل العلمى التى يتطلبها المجتمع .

وتشمل هذه التكاليف عناصر عديدة منها :

١ - تكاليف تخطيط جودة التعليم المحاسبى ، وهى تشمل التكاليف اللازمة لتحقيق أهداف جودة التعليم المحاسبى ، مثل تكاليف اعداد المنهجيات ، واعداد نظام لجودة التعليم المحاسبى.

٢ - تكاليف عملية التعليم المحاسبى ، وتتضمن تكاليف القائمين بالتدريس وتكاليف الوسائل التعليمة .

٣ - تكاليف الحصول على بيانات عن جودة التعليم المحاسبى الجامعى ، أى التكاليف التى تلزم للقيام بجمع بيانات متعلقة بجودة التعليم المحاسبى في كافة السنوات الدراسية وكافة المنهجيات ، وذلك لتحديد المشاكل التى تؤثر على جودة خريج التعليم المحاسبى وتحديد كيفية تصحيح أو معالجة الثغرات .

٤ - تكاليف التقرير عن جودة التعليم المحاسبى الجامعى ، وهى التكاليف التى تلزم لإعداد تقارير عن انشطة جودة التعليم المحاسبى وتوصيلها إلى ادارة الجامعة .

ب – تكاليف التقويم Appraisal Costs

وهى تكلفة تقويم اداء طلاب التعليم المحاسبى الجامعى ، وفقا للمواصفات التى يحددها المجتمع وقبل ان يتم تخريج المحاسب .

وتشمل تكاليف التقويم عدة عناصر منها :

١ – تكاليف اختبار خريج التعليم المحاسبى الجامعى في نهاية التخرج ، والتى تلزم للتأكد من توافر عناصر الجودة الشاملة في الخريج .

٢ – تكالف اختبار خريج التعليم المحاسبى الجامعى اثناء العام الجامعى ، وتشمل تكاليف الاختبارت الدورية واعمال السنة .

٣ - تكاليف مراجعة جودة خريج التعليم المحاسبى الجامعى ، وهى التكاليف التى تنفق على عمليات مراجعة جودة الخريج ، بغرض التأكد من ان اختبارات تقييم الطلاب قد تمت بالطريقة السليمة .

٤ - تكاليف المصادقات الخارجية ، هى التكاليف التى تنفق للتأكد من أن مستوى جودة خريج التعليم المحاسبى متوافقة مع معايير جهات العمل الخارجية .

ثانيا : تكاليف الفشل في رقابة الجودة Failure Costs

أ - تكاليف الفشل الداخلى Internal Failure

تكاليف الفشل الداخلى عبارة عن تكلفة عدم توافق تأهيل خريج التعليم المحاسبى الجامعى مع معايير التأهيل العلمى قبل تخرجه .

ب - تكاليف الفشل الخارجى

تكاليف الفشل الخارجى تعبر عن تكلفة عدم توافق مستوى تأهيل خريج التعليم المحاسبى مع متطلبات سوق العمل بعد تخرجه .

٢-٧-٢ التحليل المحاسبى لتكاليف جودة التعليم المحاسبى الجامعى

يعتبر التبيوب المحاسبى المناسب لتكاليف الجودة ، هو الأساس الذى يعتمد عليه نوع التحليل المطلوب لتكاليف الجودة الشاملة ، حيث أن التحليل في هذا الصدد ما هو إلا تفسير لهذه البيانات التكاليفية ، بهدف إبراز العلاقات المؤثرة على تكاليف جودة التعليم المحاسبى الجامعى .

وينحصر الهدف الرئيسى للتحليل المحاسبى ، لتكاليف جودة التعليم المحاسبى الجامعى في الرقابة على هذه التكاليف بهدف تخفيضها إلى الحد الأدنى دون التأثير على مستوى الجودة ، ويمكن تحقيق هذا الهدف الرئيسى من خلال :

- تحليل تكاليف جودة التعليم المحاسبى الجامعى بهدف التوصل الى الحجم الأمثل لهذه التكلفة .
- تحليل تكاليف عدم جودة التعليم المحاسبى الجامعى بهدف تخفيضها إلى الحد الأدنى .

٢-٧-٣ التقرير المحاسبى عن تكاليف جودة التعليم المحاسبى

يعتبر التقرير عن تكاليف جودة التعليم المحاسبى الجامعى ، مكملا للدور الواجب لأقسام المحاسبة في الجامعة تجاه "رقابة جودة التعليم المحاسبى" ، نظرا لأنها هى الأقدر على تجهيز البيانات الرقمية وعرضها وتفسيرها ومتابعتها ، غير انه ضمانا لفاعلية استخدام التقارير المحاسبية عن جودة التعليم المحاسبى ، يجب ان تشترك ادارة مراقبة الجودة الجامعية التى يقترح ان تكون تابعة للمجلس الأعلى للجامعات ، بفاعلية في تصميم الشكل واختيار أسلوب العرض وكذا اختيار أسس المقارنة وأيضا في التفسير الإضافى لبعض البيانات في تقرير تكاليف الرقابة على جودة التعليم المحاسبى الجامعى .

القسم الثالث

خلاصة وتوصيات البحث

٣-١ مقدمة

تـأتى الأيـام حاملـة معهـا المـزيد مـن الوظـائف الـتى تضـطلع أو تـتعهد بهـا الحكومـات ، هذه الوظـائف فـي مخـتلف جنبات الحياة ، بحيث لم تعد قاصرة فقط على مجـالات الخدمـات العامـة التقلـيدية كالدفـاع والأمـن والعدالـة وغـيرها مـن الخدمـات المماثلـة ، بـل تعدتهـا إلـى مجـالات المشـاركة الفعالـة فـي بـناء الحـياة الاقتصـادية والاجتماعية الأمر الذى انعكس بشكل واضح على تطور حجم الإنفاق الحكومى .

يمكن القول بصفة عامة بحدوث تغيرات جوهرية في نطاق وطبيعة العمليات الحكومـية فـي السـنوات الأخـيرة ، بحيـث أصـبح حجـم المعـاملات المالـية الـتى تعـد الحكومـة طرفا فيها عـاملا بـارزا وحاسما فـي الحياة الاقتصـادية ، الأمر الذى يعكس المسـئوليات الجديـدة الـتى يفـترض أن تـتحملها الحكومـة تدعـيما للتنمـية الاقتصـادية والاجتماعية ومحافظة على الاستقرار الاقتصادي .

ولقد بـات من الضـرورى والحـال هكذا ، أن يرتكن رسم السياسات الحكومية إلـى أسـس مالية سليمة وأن يرتكز مراجعة تنفيذ هذه السياسات على هيكل متكامل من القواعد والإجراءات المحاسبية الحديثة التى أصبحت لاغنى عنها لأى جهاز ينشد أداء مهامه أولا وبكفاية وفاعلية ثانيا .

٣-٢ ضرورة شمول نظام المحاسبة الحكومية على أنظمة للتكاليف

يجب البدء بالاهتمام بالمحاسبة بمعناها الواسع كأداة إدارية في نطاق الإدارة الحكومية، كنتيجة للتوسع في خطط التنمية ، بالإضافة إلى أهمية إقامة روابط بين مثل هـذه الخطـط والميزانـية العامـة ، وذلـك يسـتدعى تقويـم الأسـاليب التقلـيدية للمحاسـبة الحكومية وتعديلها حتى يمكن لها مسايرة اتساع النشاط الحكومى .

ولذلـك فقد اصبح علـى عـاتق المحاسـب الحكومية تلبية الحاجـات المحاسبية التقليدية ، إلـى جانـب توفير الأنـواع المختلفة من البيانات المالية التى تعتبر ضرورية لتحقـيق أغـراض التخطـيط وتحلـيل الـبرامج والمفاضـلة بيـنها وتقويـم كفـاءة الإدارة الحكومية في مختلف مستوياتها، وتحقيق الرقابة على تكاليف الجودة والأداء بالمقارنة بـالخطط المعـتمدة ومـنها تكلفـة جـودة التعلـيم المحاسـبى ، وذلـك يتطلـب تبـنى أنظمـة للتكاليف في جميع الأنشطة الحكومية .

٣-٣ التعليم في مصر : الوضع الراهن

حظـى قطـاع التعلـيم باهـتمام الدولـة ورعايـتها ، مـن مـنطلق القـناعة بـأن الاسـتثمار فـي رأس المـال البشـرى يمـثل العمـود الفقـرى للنمو الاقتصادي ، وقد ظهر ذلك جليا من خلال ما يخصص من اعتمادات في ميزانية الدولة .

وعلى الرغم من الانجازات التى تحققت ، فإن نموا كبيرا كالذى حدث في قطاع التعليم لابد أن يصاحبه بعض القضايا التى ينبغى معالجتها عن طريق عدد من الاجراءات اللازمة ، بما يكفل انطلاق القطاع التعليمى نحو تحقيق أهدافه التنموية ، وأهم هذه القضايا التى تواجه التعليم المحاسبى .

١ – ضرورة تطبيق أنظمة الجودة الشاملة في التعليم المحاسبى .
٢ – الطاقة الاستيعابية لمؤسسات التعليم المحاسبى الجامعى
٣ – الكفاءة الداخلية والخارجية للتعليم المحاسبى الجامعى .
٤ - التوسع في برامج الدراسات العليا للتعليم المحاسبى .
٥ - دور التعليم المحاسبى المستمر .

<u>٣-٤ إعادة النظر في الطريقة المتبعة لتخصيص الاعتمادات المالية للجامعات</u>

تعتمد ميزانية الجامعات الحكومية اعتمادا كليا على الحكومة في حصولها على الأموال حيث أنها كغيرها من قطاعات الدولة ترسل طلب الميزانية إلى وزارة المالية ، وبعد وصوله يتم مناقشة هذا الطلب مع أعضاء الوزارة المختصين ، وبعد اعتماد ذلك تبلغ كل جامعة بما خصص لها من اعتمادات ، ومن مشاكل هذا الأسلوب في التخصيص مبالغة كل جامعة في تقدير احتياجاتها حتى تتمكن من المساومة عند مناقشة الميزانية ، كما أن كل جامعة تقوم باعداد طلب الميزانية وليس لديها معلومات كافية عن ايرادات الدولة ومصروفاتها المقدرة .

ولذلك يقترح الباحث إعادة النظر في الطريقة المتبعة الحالية في تخصيص الاعتمادات المالية، وتطوير نظام المحاسبة الحكومية ، بأن يتضمن نظام معلومات يحتوى قاعدة للبيانات عن المصالح الحكومية التى تمولها الدولة ومنها الجامعات ، وبحيث يسمح نظام المعلومات بإنتاج معلومات لنظام تكاليف حكومى .

<u>٣-٥ متطلبات تطبيق نظام الجودة الشاملة للتعليم المحاسبى</u>

١ – *مرونة تركيبة والمحتوى العلمى للمناهج المحاسبية الجامعية*

وذلك بالعمل على مراجعة تركيبة المحتوى العلمى للمناهج المحاسبية ، للعمل على حذف الموضوعات المتقدمة ، وإضافة الموضوعات المستحدثة .

٢ – *مشاركة جهات العمل الخارجية في إعداد مناهج التعليم المحاسبى*

السماح بالمشاركة الفعالة لجهات العمل الخارجية ، بجانب أعضاء هيئة التدريس في إعداد المحتوى العلمى للمناهج المحاسبية ، ويجب أخذ رأى جهات العمل المختلفة (مؤسسات مهنية ، قطاع حكومى ، قطاع أعمال ، قطاع خاص) فيما يقدم من مناهج محاسبية ، والتعرف من الخريجين على أهمية ما درسوه وما يمكن أن يقدم لغيرهم من الطلاب .

٣ – تطوير نظام المحاسبة الحكومية ليسمح بتقديم تقارير ، يمكن الاعتماد عليها في تصميم نظام تكاليفى لجودة التعليم المحاسبى ، يمكن من خلاله تحديد تكلفة جودة خريج التعليم المحاسبى .

مراجع البحث

(١) حسن ، أحمد فرغلي محمد "تحليل تكاليف وعائد التعليم العالى بالتطبيق على الجامعات المصرية" ، المؤتمر العلمى الثاني إدارة الجودة الشاملة في تطوير التعليم الجامعى ١١-١٢ مايو ١٩٩٧ كلية التجارة – ببنها .

(٢) الجبر ، نبيه بن عبد الرحمن "نموذج مقترح لتخصيص الموارد المالية بين قطاعات التعليم العالى في المملكة العربية السعودية" ، المجلة العلمية – التجارة والتمويل ، كلية التجارة جامعة طنطا ، العدد الأول ١٩٩٨ .

(٣) هلال ، سمير رياض ، أساليب إعداد الموازنة المرنة في وحدات الخدمات العامة ، المجلة العلمية التجارة والتمويل ، كلية التجارة جامعة طنطا ، العدد الأول ، ١٩٨٧ .

(٤) مكى ، محمد فخرى "إطار تجريبى لنظرية عامة في القياس المحاسبى "مجلة البحوث التجارية – كلية التجارة جامعة الزقازيق ، العدد الرابع ١٩٨٢ .

(٥) الناغى ، محمود السيد "إطار لقياس مستوى جودة المناهج الجامعية بالتطبيق على قطاع الدراسات التجارية بالجامعات المصرية" ، المؤتمر العلمى الثاني إدارة الجودة الشاملة في تطوير التعليم الجامعى ١١-١٢ مايو ١٩٩٧ كلية التجارة – ببنها .

(٦) النجار ، فريد ، إدارة الجامعات بالجودة الشاملة ، ايتراك للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٠ .

(٧) المجلس الأعلى للجامعات – مركز بحوث تطوير التعليم الجامعى – إدارة الإحصاء – إحصاء موازنات جامعات جمهورية مصر العربية عام ٩٤ / ١٩٩٥ .

(8) Albright, T., and Roth, H., "The Measurement of Quality costs : An Alternative Paradigm, Accounting Horizons, Vol 6, No2, 1992, PP 15-27 .

(9) Albright, t., and Roth, H., "what are the costs of variability", Management Accounting, June, 1994 .

(10) Hxronee, S.M., & Hunt S.K., "Quality and cost Management" As cited by Brinker B. & others, Handbook of cost Management, Warren, Gorham .& Lamont, Boston, N.Y., 1992 .

(11) Ittner, C.D., Explatory Evidence on the Behavior of Quality costs", Operations Research , Jan – feb, 1996 .

(12) Koplan, Ropert, "Measuring Manufacturing Performance : A new Challenge for Managerial Accounting Research" , The Accounting Review, Oct., 1983, P : 689 .

(13) Mdonald D. "Feasibility Creteria for Accounting Measures" The accounting Review, vol, Xlii, 1981 .

(14) Morse, Wayne J., Harold P.Roth and kay M.Poston, "Measuring, planning, and controlling Quality costs" , Montvale, N.J. National Association of Accounting, 1987, pp:5-104 .

(15) Albert, Doglas & Adrian Ziderman, Student Loans : An Effective Instrument for Cost Recovery In Higher Education. Research Observer, January 1993. Pp 71:90 .